



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333245
ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 19/07/2016

Αριθμός απόφασης: 867

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, με ΑΦΜ, πρώην εταίρου και διαχειριστή της λυθείσης ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ., η οποία έδρευε, κατά της υπ' αριθ.**2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Υπεραξίας (Άρθρο 13 του Ν. 2238/1994) χρήσεως 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Την με αριθμό**2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Υπεραξίας (Άρθρο 13 του Ν. 2238/1994) χρήσεως 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την με ημερομηνία 29/03/2016 Εισήγηση βάσει του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, με ΑΦΜ, πρώην εταίρου και διαχειριστή της λυθείσης ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ., η οποία έδρευε, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό**2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Υπεραξίας (Άρθρο 13 του Ν. 2238/1994) χρήσεως 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της λυθείσης ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ., η οποία έδρευε, φόρος Υπεραξίας (Άρθρο 13 του Ν. 2238/1994) χρήσεως 2012 ποσού 8.641,84€, πλέον 10.370,21€ πρόσθετος φόρος, ήτοι συνολικό ποσό **19.012,05€**.

Το ποσό του φόρου προέκυψε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθότητα της με αριθμό**2012** υποβληθείσας δήλωσης προσδιορισμού φορολογητέας αξίας από τη μεταβίβαση της επιχείρησης, κεντρικού και υποκαταστημάτων.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρία **προέβη σε μεταφορά της έδρας της** από την οδόστην οδό στ..... στις2012 , και στον χώρο που είχε την έδρα της, έκανε έναρξη η εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. την2012.

Περαιτέρω στο χώρο των δύο εκ των πέντε υποκαταστημάτων που διατηρούσε η προσφεύγουσα επιχείρηση και συγκεκριμένα, στη....., και στην., των οποίων η διακοπή δηλώθηκε την2014, έκανε έναρξη Υποκαταστήματων η εταιρεία με την επωνυμία «.....» την ...-05-2012 και ...-06-2012 αντίστοιχα.

Από την προσφεύγουσα εκδόθηκαν στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» τα κάτωθι τιμολόγια Πώλησης – Δελτία Αποστολής :

- 1)ΤΔΑ Νο/ 01.04.2012 αξίας 805,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού 185,15€ (κεντρικό)
- 2)ΤΔΑ Νο/ 01.04.2012 αξίας 1.435,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού 330,05€ (κεντρικό)
- 3)ΤΔΑ Νο/ 01.04.2012 αξίας 2.216,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού 509,68€ (κεντρικό)
- 4)ΤΔΑ Νο/ 01.04.2012 αξίας 8.216,20€ πλέον ΦΠΑ ποσού 1.889,78€ (κεντρικό)
- 5)ΤΔΑ Νο/ 01.04.2012 αξίας 3.130,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού 719,90€ (κεντρικό)
- 6)ΤΔΑ Νο/16.05.2012 αξίας 16.429,80€ πλέον ΦΠΑ ποσού 3.778,59€ (υπ/μα)
- 7)ΤΔΑ Νο/13.06.2012 αξίας 20.977,20€ πλέον ΦΠΑ ποσού 4.824,73€ (υπ/μα

συνολικής αξίας πώλησης εμπορευμάτων 53.209,20€, τα οποία από τον έλεγχο κρίθηκε ότι αποτελούν το τίμημα της μεταβίβασης του κεντρικού και των δύο Υποκαταστημάτων εφόσον στην με αριθμό2012 υποβληθείσα δήλωση δεν αναγράφεται τίμημα και δεν προσκομίσθηκε ιδιωτικό συμφωνητικό .

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. πράξεων **προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους :**

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 2238/1994, και των εγγράφων, **καθώς και** πλάνη ως προς τα πραγματικά περιστατικά και πλημμελής αιτιολογία, **καθόσον η διακοπή εργασιών μιας επιχείρησης και η έναρξη από άλλη επιχείρηση στον ίδιο χώρο δεν συνεπάγεται την επιβολή φόρου εισοδήματος επί της υπεραξίας, εφόσον δεν καταβλήθηκε τίμημα για τη μεταβίβαση.**
2. Ότι η Δ.Ο.Υ..... υποχρέωσε την προσφεύγουσα επιχείρηση να υποβάλει την με αριθμό2012 μηδενική δήλωση φόρου υπεραξίας για την μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης , προκειμένου να δεχτεί την υποβολή των προβλεπομένων δηλώσεων παύσης εργασιών, των υποκαταστημάτων, και την μεταφορά της έδρας.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι «1.Φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα:α) Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση:αα) Ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.λπ. ή υποκαταστήματος επιχείρησης, όπως αυτό ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου1 του άρθρου 9 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.ββ) Εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία, εκτός κοινοπραξίας τεχνικών έργων, της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 και 2 της αριθμ. πρωτ. 1052699/1082/Α0012/30.5.2003 διαταγή του Υπ. Οικ., έγινε δεκτό ότι επιβάλλεται φόρος υπεραξίας σε περίπτωση διακοπής των εργασιών επιχείρησης (ατομικής ή εταιρείας) και έναρξης στον ίδιο χώρο με το ίδιο αντικείμενο εργασιών άλλης επιχείρησης (ατομικής ή εταιρείας) μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα έξι μηνών.

Επειδή σύμφωνα με την 2661/2008 απόφαση του ΣΤΕ έκρινε ότι μεταξύ άλλων, ότι για την επιβολή της αυτοτελούς φορολόγησης 20% στο κέρδος ή στην ωφέλεια που προκύπτει από τη μεταβίβαση επιχείρησης ως σύνολο, **η φορολογική Αρχή φέρει το βάρος απόδειξης ότι έλαβε χώρα μεταβίβαση της επιχείρησης.**

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 της Πολ. 1169/02-08-2011 ορίζεται ότι «Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ, φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα με συντελεστή 20% κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση: αα) ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κτλ ή υποκαταστήματος επιχείρησης, όπως αυτό ορίζεται από τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 9 του ΚΒΣ, ββ) εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, ποσοστών σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, ή σε κοινοπραξία, εκτός κοινοπραξίας τεχνικών έργων, της παρ.2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ. Η ωφέλεια υπολογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια περίπτωση, παράγραφο, άρθρο και νόμο. **Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι οι παραπάνω διατάξεις εφαρμόζονται κατά την περίπτωση που συντελείται μεταβίβαση με αντάλλαγμα..»**

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 της Πολ. 1169/02-08-2011 ορίζεται ότι οι διατάξεις της περ.α' της παρ.1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ **έχουν εφαρμογή σε περίπτωση που συντελείται πραγματική μεταβίβαση με την καταβολή τιμήματος.** Κατά συνέπεια κατά τη διακοπή εργασιών επιχείρησης και έναρξη εργασιών στον ίδιο χώρο χωρίς να προκύπτει η καταβολή τιμήματος δεν επιβάλλεται φόρος εισοδήματος. Αντίθετα, η ύπαρξη καταβληθέντος τιμήματος έχει ως αποτέλεσμα την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων για οφειλή φόρου με 20%. Ενόψει των ανωτέρω, από την έκδοση της παρούσης ανακαλείται κατά το μέρος αυτό η αριθμ. πρωτ. 1052699/1082/Α0012/30.5.2003 εγκύκλιος, δηλαδή από εδώ και στο εξής κατά την διακοπή εργασιών επιχείρησης και έναρξη στον ίδιο χώρο με το ίδιο αντικείμενο εργασιών άλλης

επιχείρησης δεν οφείλεται φόρος υπεραξίας, όταν δεν προκύπτει η καταβολή σχετικού τιμήματος.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 της αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1130184 ΕΞ 20.09.2012 έγγραφο του Υπ. Οικ., έγινε δεκτό ότι η πώληση αποθεμάτων ή παγίων, δεν συνιστά μεταβίβαση επιχείρησης, δηλαδή, μεταβίβαση ενεργητικών μείον παθητικών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένων και των άυλων), με την έννοια της μεταβίβασης έστω και τμήματος της επιχείρησης, χαρακτηριζομένου όμως από λειτουργική ανεξαρτησία από τη λοιπή δραστηριότητα της επιχείρησης και με αυτοτελή παρουσίαση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων του (1011558/73/A0012/23.5.1989 και 1112857/2205/A0012/30.11.2007 έγγραφα).

Επειδή σύμφωνα με το 1047102/985/A0012/18-12-2003 έγγραφο του Υπ. Οικ., έγινε δεκτό ότι στην περίπτωση που επιχείρηση δεν διακόπτει τις εργασίες της, **αλλά τις μεταφέρει** αλλού και στη θέση της εγκαθίσταται νέα επιχείρηση με το ίδιο αντικείμενο εργασιών, **δεν τίθεται θέμα εφαρμογής της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε.**

Επειδή σύμφωνα με το 1011558/73/A0012/23-5-1989 του Υπ. Οικ., έγινε δεκτό ότι όταν μεταβιβάζεται μόνο το απόθεμα των εμπορεύσιμων στοιχείων της επιχείρησης, η μεταβίβαση αυτή δεν συνιστά ουσιαστικά μεταβίβαση επιχείρησης ή έστω τμήματος επιχείρησης που χαρακτηρίζεται από λειτουργική ανεξαρτησία από τη λοιπή δραστηριότητα της επιχείρησης και με αυτοτελή παρουσίαση των απαιτήσεων και υποχρεώσεών του.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, παρότι προκύπτει εγκατάσταση της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. τόσο στο κεντρικό της επιχείρησης «.....» επί της οδού, όσο και στα δύο υποκαταστήματα της στη, και στην, καθώς και πώληση σε αυτήν εμπορευμάτων της προσφεύγουσας, **δεν προκύπτει καταβολή τιμήματος**, το οποίο θα έχει ως αποτέλεσμα την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.2238/1994 περί μεταβίβασης επιχείρησης.

Αποφασίζουμε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, με ΑΦΜ, πρώην εταίρου και διαχειριστή της λυθείσης ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ., η οποία έδρευε, **καθώς και την ακύρωση** της με αριθμό2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Υπεραξίας (Άρθρο 13 του Ν. 2238/1994) χρήσεως 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία καταλογίστηκε φόρος Υπεραξίας (Άρθρο 13 του Ν. 2238/1994) χρήσεως 2012, σε βάρος της ανωτέρω εταιρίας, ποσού 8.641,84€, πλέον 10.370,21€ πρόσθετος φόρος, ήτοι συνολικό ποσό **19.012,05€**.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Η Προϊσταμένη του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης,
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).